# CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

**AZEVEDO**
Universidade Federal do Ceará
(Brasil)

**SANTOS**
Universidade Federal do Ceará
(Brasil)

**PESSOA**
Universidade Federal do Ceará
(Brasil)

**TENÓRIO**
Universidade Federal de Pernambuco
(Brasil)

**RESUMO**

O grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil tem sido a busca de alternativas que reduzam custos e otimizem os serviços prestados à sociedade pelos órgãos públicos. Acerca dessa questão, tem-se percebido a existência de uma conscientização no que se refere à necessidade de dotar o Governo de mecanismos mais eficazes de gestão de seus recursos. Com esse novo paradigma, se consolida o ideal da "Qualidade do Gasto Público". Essa questão tomou impulso com a reforma Institucional e Administrativa do setor público no Brasil que tem como pontos principais a Emenda Constitucional nº 19 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto, este artigo tem como objetivo descrever o Sistema de Monitoramento de Custos (SMC) da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz/CE) e, avaliar suas vantagens e desvantagens para o processo de evidenciação dos custos na Instituição. O método do estudo de caso foi aplicado na Organização com levantamento de bibliografia pertinente ao assunto, de informações estatísticas junto à Sefaz/CE, e mediante aplicação de questionário e entrevistas com os gestores da média gerência da Instituição. O estudo conduziu à conclusão de que a Sefaz/CE, embora que de forma ainda embrionária, tenta se adequar a uma racionalização na utilização de seus recursos.

# 1 INTRODUÇÃO

Em face do crescimento populacional e de outras demandas provenientes do ambiente social de um país, o Estado, visando a manutenção de suas atividades, tende a buscar melhor eficiência e qualidade em seus serviços. Nesse contexto, produtividade e qualidade constituem-se metas a serem alcançadas por todas as instituições. Para se obter esses resultados, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Tal conhecimento é fornecido por meio de sistemas de informações gerencias.

Miranda Filho (2003) afirma que, no setor público, os sistemas gerenciais ainda deixam muito a desejar, dificultando, sobremaneira, a tomada de grandes decisões, considerando-se tanto a complexidade como o volume de informações que circulam nas empresas públicas. Na administração pública os instrumentos mais seguros, que interagem entre si e que agregam em geral todos os atos e fatos administrativos, são os sistemas de orçamento e contabilidade. Outras ferramentas deveriam existir; no entanto, na maioria dos estados e municípios brasileiros, pouco se evoluiu nessa área. Os referidos sistemas – orçamento e contabilidade, constituem-se, até hoje, na base em que administradores públicos se norteiam para a tomada de decisões.

Essa deficiência de sistemas gerenciais na área pública tem induzido a uma preocupação crescente dos governantes no sentido da correta utilização dos recursos públicos. Essa postura é sustentada pela aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal que por sua vez consolidou o anseio pela moralização do uso da coisa pública, com mudanças institucional e cultural na gestão do dinheiro da sociedade.

A Lei Complementar nº 101 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, tem como objetivo principal ditar normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal. Através dessas indicações, o legislador pretende disciplinar a malversação e os gastos públicos exacerbados em todas as esferas de governo. O referido diploma legal determina o controle de alguns custos específicos, além de impor limites de endividamento à União, Estados e Municípios apontando para uma queda nos desembolsos destinados a pagamentos de juros, a partir da redução da dívida onerosa. Outra exigência da Lei é a implantação de uma contabilidade de custos no setor público, o que, no entanto, ainda carece de maior aprofundamento, pois a mesma é omissa no que diz respeito às regras para a criação desses sistemas, como se pode constatar em seu parágrafo 3º, artigo 50, onde o assunto é tratado.

Diante dessas imposições legais e de conjuntura, o setor público deve estar preparado para fomentar a área de gestão financeira com ferramentas gerenciais que facilitem a ação de seus profissionais, através de informações cada vez mais seguras sobre os custos da organização. Um sistema de custeamento que atenda esses requisitos deve agregar novas informações, de caráter gerencial, ao leque já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

Ciente dessa necessidade, a Sefaz/CE implantou, em 1996, o Sistema de Monitoramento de Custos (SMC), objetivando coletar informações adequadas sobre custos, no sentido de suprir seus gestores das informações necessárias à otimização dos recursos, com ênfase na redução do déficit público.

A decisão de criar um sistema de monitoramento de custos para a Sefaz/CE surgiu por se entender que o Sistema Integrado de Contabilidade (SIC), embora uma excelente ferramenta para a contabilidade financeira, apresentava limitações: não permitia que se tornassem conhecidas as estruturas de custos das áreas que formam a estrutura organizacional da Instituição, impossibilitando, dessa forma, a apropriação desses custos pelo setor responsável.

Com este estudo, pretende-se descrever e avaliar a utilização das informações geradas pelo Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE por seus gestores, para a tomada de decisão. Ao mesmo tempo, a pesquisa contribui, também, para uma percepção mais profunda sobre o objeto investigado, o que possibilita sugerir ações práticas, na perspectiva de que o Sistema de Custos da Sefaz/CE venha a ser utilizado de forma adequada pelos gestores e demais funcionários daquela Instituição, visando a minimização dos custos.

## 2 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, utilizando o escopo metodológico do estudo de caso. Sua abordagem assume-se exploratório-descritiva visto que trabalhou com fatos reais, na perspectiva de avaliar a utilização do SMC pelos gestores da Sefaz/CE para tomada de decisão gerencial.

O uso da metodologia do estudo de caso se justifica pelo fato de que seu objeto encontra-se inserido no contexto real das organizações públicas. Trata-se de um estudo sobre custos na administração pública no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

O processo de investigação nem sempre reporta o pesquisador às respostas necessárias ou esperadas para a conclusão de sua demanda. Daí a importância de se instrumentar convenientemente a coleta de dados, no sentido de assegurar que o conteúdo da resposta informe aquilo que se pretende saber com a pergunta formulada. Com este propósito foi escolhido como forma de coleta as seguintes fontes: coleta de fontes secundária ecoleta de fonte primárias.

O primeiro caso constituiu-se no levantamento da bibliografia pertinente ao assunto e de informações estatísticas coletadas junto à Sefaz/CE. No que se refere às fonte primárias, foram realizados um questionário e entrevistas junto à média gerência da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, visando obter respostas cujo teor indicasse o nível de comprometimento dos servidores com a política de redução de gastos na Instituição.

O questionário aplicado envolveu perguntas de múltipla escolha. As questões foram elaboradas à base de perguntas fechadas e respondidas por 40 (quarenta) entrevistados que representam 64,5% do universo, cuja totalidade é de 62 (sessenta e dois) funcionários. Os questionários foram enviados a todo o grupo, através de e-mail.

Os três primeiros blocos do questionário relacionaram-se com o tema central da pesquisa que é o SMC. As indagações levantadas versaram sobre o conhecimento do sistema, sua credibilidade, avaliando sua utilização como ferramenta de gestão. O quarto e último bloco de perguntas teve como propósito medir o envolvimento dos servidores com as questões relativas ao gerenciamento de custos na Sefaz/CE. Essa informação daria uma percepção maior sobre a importância conferida ao tema, ou seja, como ele é tratado na Organização.

Para validação do questionário, o mesmo foi aplicado, a título de pré-teste, com um grupo de 10 (dez) funcionários não gestores da Instituição, mas que atuam como auxiliares no processo de gestão dos recursos na Sefaz/CE e que, portanto, estão aptos a opinar sobre o assunto. As perguntas foram entregues diretamente aos respondentes e, na ocasião, foram fornecidos esclarecimentos quanto ao objetivo da pesquisa. Também foram pedidas sugestões no sentido de evitar interpretações equivocadas sobre os quesitos formulados e, conseqüentemente, desvios nos resultados obtidos.

A opção adicional pela entrevista teve como objetivo dar um maior aprofundamento e qualificação à análise realizada, pois o questionário embora aplicado com perguntas objetivas pode levar o entrevistado a diferentes interpretações, gerando desvios na avaliação real da situação existente.

A entrevista foi realizada com nove gerentes que já haviam respondido o questionário, tomando-se por base para a amostragem as três grandes áreas da Instituição. De cada uma delas foram escolhidos três respondentes, com o intuito de se fazer um diagnóstico real da situação. Os nove respondentes, além de terem o mesmo nível hierárquico, possuíam o mesmo poder de decisão na Organização.

A entrevista seguiu a mesma estrutura do questionário, sendo que às questões levantadas foi dado um maior detalhamento a fim de corroborar os dados obtidos durante a aplicação do mesmo.

Com a finalidade de melhor perceber os pormenores da informação, foi utilizado um gravador; no entanto, alguns entrevistados optaram pelo não uso desse recurso.

O tipo de entrevista aplicado foi a semi-estruturada.

## 3 DESCRIÇÃO DO SISTEMA DE MONITORAMENTO DE CUSTOS DA SEFAZ/CE

Tendo como base o negócio da Sefaz/CE, que é arrecadar tributos, o Sistema de Monitoramento de Custos foi estruturado de maneira a fornecer informações detalhadas sobre os custos mais representativos e efetivamente incorridos durante a realização daquela atividade, alocando-os às suas respectivas Unidades, de forma a medir o custo da unidade consumidora ou gestora dos recursos. Nesse contexto, o modelo foi concebido com o seguinte propósito:

- conhecer a estrutura de custos da Sefaz/CE;
- prestar informações à administração, visando subsidiar uma política de gerenciamento dos custos da Sefaz/CE;
- dotar as unidades fazendárias de instrumentos de auto-gerenciamento de seus custos;
- contribuir para a elaboração dos orçamentos anuais;
- dar suporte ao programa de metas da Instituição;
- auxiliar na avaliação custo/benefício das unidades em operação, como também no processo decisório quando da implantação de novas unidades ou desativação das existentes;
- gerar banco de dados atualizado em sistema informatizado para suporte a outros trabalhos;
- subsidiar os gerentes, em todos os níveis, na melhoria de seus processos;

- ampliar o conceito de gestão introduzindo a “cultura de custos” na Organização;
- ajudar na construção de indicadores de desempenho;
- introduzir o conceito de produtividade.

Focado, exclusivamente, na contabilidade gerencial, o sistema foi construído de modo que permitisse identificar, através de relatórios gerenciais, a estrutura de custos da Instituição, a partir dos seguintes pontos:

- a significância econômica de cada item de custos;
- a associação de cada tipo de custo ao regime contábil adequado;
- a definição da ordem hierárquica dos centros de custos, com base na estrutura organizacional da Sefaz/CE;
- a classificação dos itens de custo “por responsabilidade”(unidade consumidora e unidade gestora);
- a relação custo/benefício de cada item de custo.

Concebido para mensurar o custo da arrecadação e da gestão dos tributos da Sefaz/CE o SMC utiliza a seguinte metodologia:

- os custos diretos são alocados às unidades usuárias dos recursos;
- os demais são alocados às unidades responsáveis pela sua gestão.

Unidade Usuária do Recurso é a unidade que consome o recurso, ou seja, que efetivamente realiza o gasto. Os custos diretos são gastos e gerenciados por ela.

Unidade Gestora dos Recursos, por sua vez, é a que responde pela gestão dos custos, embora na maioria das vezes, não seja ela quem os consome. As unidades gestoras são responsáveis pela negociação de preços, prazos e demais controles relativos aos gastos que estão sob sua responsabilidade. Os custos indiretos são apropriados às unidades gestoras, considerando essa responsabilização.

A decisão de se utilizar essa metodologia teve como finalidade precípua evitar, ao máximo, o uso de rateios. Dessa forma, a apropriação dos custos, num primeiro momento, é feita diretamente à unidade consumidora dos recursos. Quando houver impossibilidade de alocação direta ao seu usuário, os custos serão apropriados à unidade gestora, visto que somente essa unidade tem ingerência sobre os mesmos. Como exemplo, podem ser citados os custos de comunicação de dados, licença de software, etc.

Outra influência para a escolha do método foi uma prática da administração pública, onde é comum os dirigentes apresentarem o volume de projetos implantados em sua gestão sem no entanto explicarem qual seu custo e qualidade. Mensurar esse custo/beneficio e responsabilizar seu gestor por esse resultado foi a saída encontrada para melhorar o desempenho da gestão dos recursos na Sefaz/CE.

Por se tratar de um sistema essencialmente gerencial, o regime contábil para registro das despesas é o de competência, que hoje compreende 94% dos itens; para os 6% restantes é utilizado o regime de caixa. A alimentação dos dados, para as despesas cujo regime contábil é o de competência, é feita através de transmissão entre os sistemas periféricos que integram o Sistema de Monitoramento de Custos; as demais são feitas manualmente, através de informações geradas pelo SIC. O sistema demonstra todos os gastos da Instituição através do monitoramento de 38 (trinta e oito) itens de custo,

agrupados da seguinte forma: Custos Operacionais, Custeio Total e Custeio Parcial.

Na categoria de Custos Operacionais estão incluídos os 38 (trinta e oito) itens monitorados pelo sistema. O volume dos custos operacionais corresponde ao montante gasto pela Sefaz/CE na execução de suas diversas atividades, ou seja, são aqueles gastos e despesas incorridos para possibilitar o funcionamento da Organização.

No Grupamento de Custeio Total são demonstrados os gastos com 36 (trinta e seis) itens de custos. Nessa classificação não estão incluídas as despesas com pessoal, que compreendem pessoal ativo (sem afastados) e décimo terceiro salário (provisionamento). Embora estes dois itens representem a média de 80% de todo o custo operacional da Instituição, eles não são o foco do controle em razão de que essa responsabilidade fica a cargo da Secretaria de Administração do Estado, que é o órgão competente para o gerenciamento dos gastos com pessoal. O Custeio Total é, portanto, a razão de ser de todo o controle realizado pelo sistema.

A categoria Custeio Parcial representa 80% do Custeio Total da Sefaz/CE e abrange os gastos relativos a 17 (dezessete) itens de custo, que foram classificados para compor o programa de metas de redução de custeio na Instituição. Os 17 (dezessete) itens foram escolhidos após análise realizada nos relatórios do Sistema Integrado de Contabilidade (SIC), ora aplicado, visando detectar os de maior representatividade em termos monetários. São os seguintes: locados, energia, telefone, água/esgoto, aluguel/condomínio, combustível, diárias de servidores, serviços de pessoas físicas, locação de bens móveis, conservação de bens móveis/contrato de manutenção, conservação de bens imóveis, conservação de veículos, passagens, jornais e periódicos, Febemce, transmissão de dados, material de consumo.

Com base na subdivisão acima descrita é realizada a apropriação dos itens de custos em três níveis hierárquicos:

1º nível: Geral Sefaz/CE;

2º nível: Estratégico;

3º nível: Operacional.

No nível hierárquico Geral Sefaz/CE estão consolidados todos os gastos da Instituição. É a representação da Sefaz/CE como um todo. O nível Estratégico demonstra essa consolidação por coordenadorias, ou seja, é nele que se conhece o quanto gastam para funcionar as grandes áreas em que está dividida a Organização. Já o nível Operacional trabalha os gastos realizados pela base, que são as células, e que representam o menor nível no organograma da Instituição.

O SMC apresenta, através de um modelo matricial, relatórios que podem ser gerados a qualquer tempo, os quais evidenciam a relação, por unidade, dos custos da Organização, e que são apurados, mensal e anualmente.

A Figura 1 demonstra como o sistema realiza a apropriação dos custos às suas respectivas unidades (centros de custos).

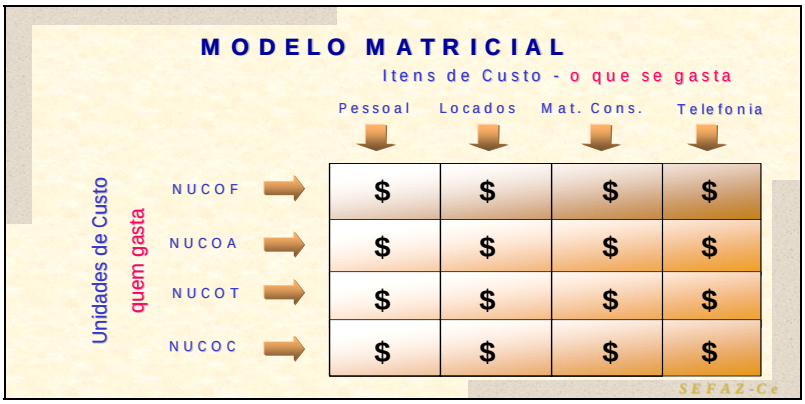

Figura 1 – Modelo Matricial de Apuração de Custos
Fonte: SMC/Sefaz/CE

Para que seja realizada a apropriação dos custos aos seus respectivos centros de custos, cada unidade consumidora de recursos, tendo como base a estrutura organizacional da Instituição, recebe uma codificação que a identificará junto ao sistema de custos. A partir das informações recebidas dos diversos emissores - sitemas-periféricos/módulos/entradas-manuais – o SMC poderá apropriar esses custos aos seus devidos usuários ou gestores.

O Quadro 1 apresenta a formatação dessa codificação.

| CÓDIGO | DESCRIÇÃO | SIGLA |
|---|---|---|
| 1010000-1 | GABINETE DO SECRETÁRIO | GABIN |
| 1011000-5 | Gabinete do Subsecretário | GABIN-S |
| 1012000-9 | Assessoria de Desenvolvimento Institucional | ADINS |
| 1015000-0 | CAFAZ | CAFAZ |
| 1016000-3 | Promoção Nota 10 | N10 |
| 1018000-0 | Ouvidoria | CAPAF |
| 1019900-9 | Centro Setorial de Custos | CSC |
| 1013000-2 | CORREGEDORIA | COSEF |
| 1017000-7 | CENTRO DE PESQUISA E ANÁLISE FISCAL | CEPA |
| 1020000-6 | CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO | CONAT |
| 1020100-9 | Planejamento/Consultoria | CECOP |
| 1020200-1 | Suporte ao Processamento Administrativo Tributário | CEPAT |
| 1020300-4 | Perícias e Diligências | CEPED |
| 1020400-7 | Julgamento 1ª Instância | |
| 1020500-0 | Julgamento 2ª Instância | |
| 1020600-2 | Apoio | CEAPL |
| 1029900-3 | Centro Setorial de Custos | |
| 1030000-0 | SUPERINTENDÊNCIA DE ADM. TRIBUTÁRIA | SATRI |
| 1030100-3 | Apoio | CEALO |
| 1030200-4 | Acompanhamento/Controle/Informação | CECOI |
| 1030210-8 | Posto Fiscal Cometa | |

| | | |
|---|---|---|
| 1030700-0 | Pesquisa e Análise | CEPAN |
| 1030600-7 | Planejamento e Acompanhamento | CEPAC |
| 1030400-1 | Consultoria/Norma | CECON |
| 1030800-2 | Célula da Dívida Ativa | CEDAT |
| 1030500-4 | Revisão Fiscal | CEREF |

Quadro 1 – Centros de Custos
Fonte: SMC/ Sefaz/CE

### 3.1 Módulos do Sistema

O Sistema é composto por um conjunto de sistemas independentes (módulos periféricos), que prestam informações a um módulo centralizador (módulo gestor de custos). Este é responsável pelo monitoramento de custos da Instituição, através da consolidação de todas as informações originárias dos sistemas-periféricos/módulos/entradas-manuais.

A formatação apresentada na Figura 2 permite visualizar como acontece a integração do SMC com os demais sistemas que integram o processo de apuração dos custos.

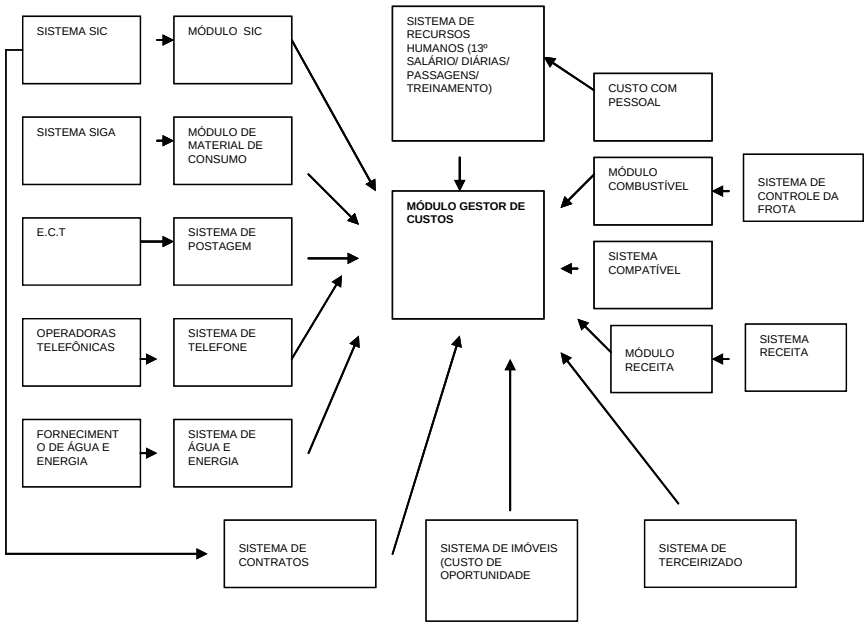


Figura 2 – Integração do Módulo Gestor aos Módulos Periféricos
Fonte: SMC/Sefaz/CE

Quanto aos demais módulos, tem-se:

- Módulo de Recursos Humanos - os dados relativos aos gastos com o pessoal da Sefaz/CE, incluindo folha de pagamento, passagens e diárias, que são obtidos separadamente através dos diversos sistemas periféricos que compõem o SMC. No que se refere aos custos produzidos com a folha de pessoal, são obtidos a partir das informações referentes ao salário bruto de cada funcionário - enviados pelo órgão de processamento de dados do Estado - e lidos pelo Sistema de Recursos Humanos (SRH) que após um cruzamento com os dados de freqüência remetidos por cada unidade da Sefaz/CE, aloca esses custos às referidas unidades. A partir daí as informações estarão disponibilizadas no SMC - Módulo Central. Os custos referentes a passagens aéreas são contabilizados mediante informações geradas pelo Sistema de Diárias. Cabe a este sistema a apropriação dos custos às suas devidas lotações e, em seguida, realizar a geração dos movimentos mensais dos referidos custos, os quais são enviados diretamente ao banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central. Os custos relativos ao pagamento de diárias a servidores são fornecidos ao Módulo Central pelo Sistema de Diárias o qual concede informações detalhadas desses custos, por servidor e por lotação.
- Módulo de Consumo - cabe ao sistema SIGA (Sistema de Gerenciamento do Almoxarifado), fornecer os valores gastos com material de consumo por cada unidade fazendária e, igualmente, a tabela de materiais do próprio sistema. Os dados são disponibilizados em arquivo no formato texto, essa importação acontece mensalmente. Em seguida é feita a geração dos movimentos, quando os dados são jogados diretamente no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.
- Módulo de Telefone - os custos são obtidos através de arquivos enviados pelas operadoras telefônicas que têm contrato com a Sefaz/CE e serão processados pelo Sistema de Controle de Telefones. Caberá a este sistema a importação desses dados, bem como a apropriação de cada ligação às suas devidas lotações. Essas informações são complementadas com os dados sobre as ligações controladas pela Central Telefônica da Sefaz/CE. A importação dos dados segue o mesmo padrão do módulo anterior.
- Módulo de Água e Energia - em relação a água, as informações são fornecidas pela Companhia de Água e Esgoto (CAGECE) e pelos diversos Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto (SAAE’s) sendo atualizadas mensalmente. Cabe a esse módulo a

apropriação dos custos às suas devidas lotações para em seguida ser feita a geração dos movimentos desses custos, onde são jogados diretamente no banco de dados do Módulo Central do Sistema de Monitoramento de Custos. No que se refere a energia, os valores são enviados mensalmente pela Companhia de Energia Elétrica do Ceará (COELCE). As informações recebidas são processadas pelo Módulo de Água e Energia. A importação dos dados segue o mesmo tratamento do módulo anterior.

- Módulo de Postagem - os custos referentes aos serviços de postagem são alimentados manualmente, sendo seus valores conhecidos através das faturas emitidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.
- Módulo de Contratos - os custos relacionados aos contratos assinados pela Sefaz/CE, e que têm um valor mensal previamente fixados, são extraídos diretamente do Sistema de Contratos.
- Módulo "Custo de Oportunidade" - os custos decorrentes de aluguel são digitados diretamente, podendo opcionalmente ser alimentados pelo Sistema de Contratos (Sistema que controla todos os contratos da Sefaz/CE). As informações de "custo de oportunidade" são extraídas diretamente do Sistema de Patrimônio (SISPAT) a partir dos valores venais calculados para cada imóvel de propriedade da Sefaz/CE aplicando-se, mensalmente, a taxa de 0,5% a 1% do valor de venda do imóvel. Cabe a esse sistema a apropriação dos custos às suas devidas lotações, em seguida são feitas as gerações dos movimentos mensais desses custos, para serem disponibilizados no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.
- Módulo de Notas de Empenho - nesse módulo são computados todos os custos não abrangidos pelos outros módulos do sistema e que representam apenas 6% do universo. São custos obtidos a partir de arquivos provenientes do sistema SIC (Sistema Integrado de Contabilidade). Os dados são disponibilizados em arquivo no formato texto que depois de baixados e apropriados aos seus devidos centros de custos serão jogados diretamente no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.
- Módulo de Terceirizados - os gastos com terceirizados provêm do Sistema de Locadoras de Mão-de-Obra (SISLOC) que é o responsável pela sua apropriação às devidas lotações. Em seguida é feita a geração dos movimentos mensais desses custos, onde os dados são alocados diretamente ao banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

- Módulo de Controle da Frota - as informações relativas à combustível são geradas pelo Sistema de Controle da Frota (SISFROT), que controla o consumo mensal desse item de despesa, por lotação, disponibilizando os dados para o Módulo Central.
- Módulo "Outros" - nesse módulo são contemplados os itens pouco representativos em termos monetários e que são alimentados manualmente, através de informações geradas pelo SIC.
- Módulo de Receita - as informações são conseguidas através de dados fornecidos pelo Sistema Receita que é utilizado pela Sefaz/CE e servirão de auxílio na avaliação do "custo x benefício" dos diversos projetos e porque não dizer de alguns setores da Organização. Os dados são disponibilizados em arquivo formato texto.

**3.2 Relatórios do Sistema**

O Relatório de Custos Operacionais é a matriz de onde são extraídos os demais relatórios do Sistema. Nele são condensadas todas as informações sobre os custos da Instituição as quais servirão de base para a elaboração dos diversos relatórios que o sistema é capaz de fornecer. Através dele percebe-se, em qualquer tempo, o quanto a Sefaz/CE gasta para funcionar. O relatório mostra, de um lado, as unidades de custos que fazem parte da Organização e, do outro, os itens de custos que são monitorados, ou seja, aqueles gastos com grande representatividade em termos monetários para a Instituição.

A partir desse relatório, vários outros poderão ser gerados, dependendo apenas de como se queira visualizar a informação. Eles podem ser modelados com as mais variadas configurações, como: custos mensais ou anuais, média dos custos mensais ou anuais, média corrigida dos custos, custos corrigidos, custos em valores nominais e evolução dos custos.

Convém salientar que todos estes relatórios sugeridos podem ser formatados tanto para os grupos de Custos Operacionais, de Custeio Total e de Custeio Parcial, como também para os três níveis hierárquicos de apropriação.

**3.3 Informações Geradas pelo SMC e o Processo de Tomada de Decisão**

Apoiados em informações geradas pelo SMC os gestores da Sefaz/CE têm hoje condições de fazer uma avaliação do desempenho das suas diversas unidades em termos de comparação entre os custos incorridos por cada uma delas e os resultados obtidos, fornecendo a análise do custo/benefício de cada gasto.

Avaliando o resultado dessa comparação é possível responder aos seguintes questionamentos:

a) Qual o custo mensal ou anual para manter uma unidade fazendária?
b) Qual a composição percentual dos custos de cada unidade em relação aos custos da Instituição?
c) Qual a relação entre o custo mensal/anual de cada uma dessas unidades e suas receitas tributárias?

d) Que unidades apresentam maiores desvios em relação a essa média e que necessitam de maior atenção em relação ao seu desempenho?

## 4. AVALIAÇÃO DO SISTEMA

O Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE é um sistema híbrido de custeamento, que ora apresenta características do método por absorção, ora do direto/variável.

### 4.1 Vantagens do Sistema

À luz das informações obtidas através das entrevistas realizadas com os gestores da Sefaz/CE, constatou-se, como principais vantagens do SMC:

- Por se tratar de um instrumento de gestão, o SMC traz em seu bojo conceitos apreendidos da administração do setor privado, tais como eficiência, eficácia, responsabilização, economicidade, etc.;
- O sistema possibilita que a organização faça um diagnóstico preciso dos seus custos, o que não seria possível acionando o sistema contábil-orçamentário - no caso do Estado do Ceará o Sistema Integrado de Contabilidade (SIC) - que trabalha com os conceitos estabelecidos na lei 4.320/64, através do qual o reconhecimento formal da despesa só acontece no momento de sua liquidação. Para o SMC o momento temporal desse reconhecimento se dá quando o recurso foi efetivamente consumido, independente do seu empenhamento, liquidação ou pagamento;
- O sistema trabalha conceitos de custo de oportunidade;
- O SMC possibilita valorar os “preços” dos diversos serviços prestados pela Instituição como por exemplo, o custo de um real arrecadado de ICMS;
- O sistema é um modelo passível de aplicação em todas as entidades públicas, seja da União, Estados ou Municípios;
- O sistema apresenta informações considerando variáveis ambientais como inflação, variação de preços; etc.
- O sistema possibilita uma avaliação do desempenho da organização e especificamente do gestor, no que diz respeito a eficiência e eficácia de sua gestão.

### 4.2 Deficiências do Sistema

Apesar dos benefícios que o SMC pode trazer à administração da Sefaz/CE no âmbito do gerenciamento de seus recursos, o sistema apresenta algumas falhas, às quais também foram ressaltadas nas entrevistas realizadas:

- O sistema não contempla os itens relativos a aquisição de bens permanentes, pois teoricamente esses gastos não representam ainda custo, mas, ao longo do tempo sim, à

medida em que vai ocorrendo a depreciação do bem adquirido, o que provoca, igualmente, um resultado irreal;

- O sistema tem como foco somente a informação dos custos por unidade, de acordo com a estrutura organizacional da instituição. As informações relativas aos custos dos processos não são alvo do seu controle;
- O sistema não permite avaliar os custos dos programas previstos no orçamento da organização por não trabalhar o conceito de custos das atividades.

## 5. CONCLUSÕES

O presente estudo, através de uma análise detalhada do Sistema de Monitoramento de Custos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz/CE), permitiu uma visão da realidade da Instituição quanto à gestão dos seus recursos; tornando evidente, ao mesmo tempo, a importância de um sistema de monitoramento de custos para uma organização dessa natureza. Constatou-se que a Sefaz/CE, ainda que, de maneira embrionária, tenta se adequar a uma forma mais racional de utilização dos seus recursos.

Dentre as diversas conclusões permitidas por este estudo-se, destaque-se ainda:

- Que os gestores públicos , na Sefaz/CE, ainda têm um grande caminho a percorrer no que diz respeito ao tema "monitoramento de custos";
- Que os custos são apurados; entretanto, não são avaliados quanto ao êxito ou fracasso, ou seja, não existe a aplicação de metas de resultado na Instituição, o que tem provocado um desestímulo nos servidores envolvidos no processo. Relativamente a esse assunto, constatou-se, ainda, que embora o Decreto n°27.439 de 03 de maio de 2004, trate da produtividade dos servidores fazendários, determinando em seu artigo 2°, parágrafo II, que o prêmio de desempenho fiscal (PDF) tenha sua execução, avaliação e pagamento também definidos com base na otimização das despesas com o custeio dos órgãos da Sefaz/CE, o cálculo do benefício ainda está sendo realizado levando-se em conta apenas o incremento da arrecadação tributária anual, haja vista as dificuldades operacionais na implantação de um sistema informatizado que abranja todos os pré-requisitos para o cálculo da produtividade.

Diante das constatações ressaltadas, verifica-se a necessidade de implantação na Sefaz/CE de um sistema integrado de gestão; um sistema de custos funcionando isoladamente não é uma ferramenta eficaz, principalmente no serviço público. Ao mesmo tempo, reforça-se a tese de que associar a apuração dos custos ao cumprimento de metas de resultado é condição para gerar o sucesso esperado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. In: BRASIL. Secretaria para Assuntos Fiscais. SF nº 18, Brasília: BNDES, ago/2000.

BARBOSA, Francisco Valfrido. **Curso administração pública e gestão ética**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2004.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado**: uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos. Tese de Mestrado. FEAC – USP. São Paulo, 2002.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria e Investimentos Estratégicos. **PPA 2004-2007 do Governo Federal**: áreas estruturantes para uma articulação federativa baseada nos PPA's estaduais e PPA's municipais. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília: MP, 2005.

BRASIL, Secretaria de Planejamento. **Manual do usuário SIAP Web**: sistema integrado de acompanhamento de programas. Secretaria de Planejamento. Fortaleza, 2005.

_____. **Manual técnico de orçamento 2006**: instruções para elaboração da proposta orçamentária do estado do Ceará, orçamentos fiscal e da seguridade social. Secretaria de Planejamento. Fortaleza, 2005.

BRASIL, Senado Federal. **Planos e orçamentos públicos**: conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do plano plurianual/2004-2007 e do orçamento/2004. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle – CONORF, Brasília, 2004.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 6ª T – RMS nº 5.590/95. **Diário da Justiça,** Brasília, 10 jun.1996, Seção I, p.20.395.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de natureza operacional.** Brasília: TCU – Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto. **As exigências de implantação de sistema de custos pela lei de responsabilidade fiscal e a oportunidade para o surgimento da Cemp – Contabilidade Estatal Municipal Participativa.** Trabalho nº T-055, FEA/UFSC. Santa Catarina, 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Lei de responsabilidade fiscal – cadernos IBAM 1:** comentários à lei de responsabilidade fiscal. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

HOLANDA, Marcos Costa; ROSA, Antônio Lisboa Teles. **Gestão por resultados na perspectiva do Estado do Ceará.** Nota Técnica nº 11. Fortaleza, outubro de 2004. Disponível no site: www.seplan.ce.gov.br, consulta realizada em 06 de setembro de 2005.

MAFFEI FILHO, Pedro Alfredo. **Evolução dos sistemas de custeio e surgimento do custeio ABC como importante ferramenta gerencial no contexto da economia competitiva**. TE 030, UFSCAR. Disponível no site: http//www.propg.ufscar.br, consulta realizada em 06 de agosto de 2005.

MAHER, Michael. Tradução: José Evaristo dos Santos. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MIRANDA FILHO, Carlos Raimundo de. **Sistema de custos na administração pública**: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dissertação. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2003.

MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho, et al. **Responsabilidade fiscal** lei complementar 101 de 04/05/2000. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. In: Revista do Serviço Público. Ano 50, nº 1. Brasília, jan-mar de 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao sistema de custeamento na administração pública.** In: Revista Brasileira de Contabilidade, vol.6. São Paulo,1999.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.